

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 20121150114

UDC _____

厦门大学

硕 士 学 位 论 文

《中德税收协定》中的学生条款及其适用问题研究

The Research on Student Article and Application Problems in
Tax Agreement between China and Germany

谢霓

指导教师姓名: 廖益新 教授

专 业 名 称: 国 际 法 学

论文提交日期: 2015 年 4 月

论文答辩时间: 2015 年 月

学位授予日期: 2015 年 月

答辩委员会主席:_____

评 阅 人:_____

2015 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

由于中国和德国之间经济交往情况以及国际形势的变化,2014年中德之间重新签订了《中华人民共和国和德意志联邦共和国对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称新《中德税收协定》)。新《中德税收协定》中有多处变化,其中对学生、学徒所得的课税条款(以下简称学生条款)是变化较大的一条。当今世界,教育国际化潮流已经成为不可逆的趋势,国际学生的激增,对学生条款进行分析,进而更好地适用学生条款,在教育国际化的背景下具有重要意义。其次,对学生条款的研究也有助于整个《中德税收协定》的协调统一。本文的第一部分主要介绍学生条款的界定、历史背景以及国际税收理论和实践中的学生条款,重点论述了学生条款的特殊性;第二部分则将新旧《中德税收协定》进行比较,分析其变化原因、可能造成的影响;第三部分则是对学生条款仍然存在的问题进行分析,主要提出条文解释问题和判断标准问题;第四部分则是对实践中涉及学生条款的相关案例进行考察,寻求解决学生条款存在问题的方案;第五部分就是通过对相关案例的考察,明确学生和学徒的定义,对协定相关条文进行修改或者形成有效力的议定书,细化停留目的、接受款项目的以及款项来源地判断标准。

关键词: 税收协定; 学生条款; 适用问题

ABSTRACT

With the development of economic exchange and international situation between China and Germany, the two parties signed a new tax agreement between China and Germany in 2014, which is also officially called *Agreement between The People's Republic of China and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes of Income and on Capital*. There are several changes in the new tax agreement between China and Germany. Among them, Student Article is rather changeable. In the world, internationalization of higher education has become an irreversible trend and causes large surges in the numbers of international students. Therefore, it is significant to analyze this article and study its changes and influences and what cause these changes in order to apply the Student Article better in the background of internationalization of higher education. Moreover, the study of the Student Article contributes to the coordination of tax agreement between China and Germany. As bilateral tax treaties develop, they contain more and more content and more and more objective. How to coordinate the relationship between each objective needs to focus on the whole agreement and the relationship among those parts. The study of certain article really has important implications for coordination of the whole treaty. This paper focuses on the Student Article and studies the changes, influences and causes and put forward countermeasures. The first part of this paper introduces the definition, historic background of Student Article and the role of it in the international tax theory and practice. This part has expounded the part about specificity of the Student Article. The second part compares the old and new tax agreements between China and Germany to analyze the reasons of changes and what influences it may cause and the countermeasures China may adopt. The third part put focus on still existing problems, especially the explanation and judgement criterion of Student Article. The forth part studies the related and typical cases about Student Article in practice.

and tries to find approach to solve the problems the cases present. The fifth part puts forward some suggestions and solutions for the problems in the third part, such as defining the two terms, student and business apprentice, modifying the relevant provisions or signing a protocol and making the judging criteria of staying objectives, objectives of receiving payments and where the payments arise from detailed.

Key Words: Tax Treaty; Student Article; Application

厦门大学博硕士论文摘要库

案例表 (Table of Cases)

	案号	判决法院	涉案国家	判决时间
Taxpayer (individual) v. Belastinginspector	1137/82	Gerechtshof Leeuwarden (Court of Appeal of Leeuwarden)	荷兰与比利时	1984-06-24
Wolfgang Metz v. Commissioner of Internal Revenue	31030-81	US Tax Court	美国与德国	1985-01-17
Gu v. Her Majesty the Queen	90-2487	Tax Court of Canada	中国与加拿大	1991-04-26
Cai v. Her Majesty the Queen	95-3587(IT)I	Tax Court of Canada	中国与加拿大	1996-07-26
Qing Gang K. Li v. Her Majesty the Queen,	A-162-93	Federal Court of Appeal	中国与加拿大	1994-06-02
Cecilia Wang v. Her Majesty the Queen	2000-4635(IT)I	Tax Court of Canada	中国与加拿大	2001-05-14
Pieter Weyts v. Commissioner of Internal Revenue	10054-01	US Tax Court	美国与比利时	2003-03-12
Mehrdad Hamzeye Langroudi v. Commissioner of Internal Revenue	9489-06s	US Tax Court	美国与比利时	2007-09-05

目 录

引 言.....	1
第一章 国际税收协定和协定范本中的学生条款概述.....	3
第一节 国际税收协定和协定范本中学生条款的表现形式.....	3
第二节 国际税收协定和协定范本中学生条款的历史沿革.....	3
一、国际税收协定范本中的学生条款	3
二、国际税收协定中的学生条款	5
第三节 国际税收协定和协定范本中学生条款的特殊性.....	5
一、条款目的的特殊性	6
二、条款性质的特殊性	6
第二章 新旧《中德税收协定》中学生条款的比较分析.....	8
第一节 新旧《中德税收协定》中学生条款的对比及其变化原因.....	8
一、适用对象的不同及其变化原因	9
二、免税范围的不同及变化原因	11
第二节 新《中德税收协定》中学生条款的影响分析.....	15
一、对两国间教育文化交流的影响	15
二、对法律适用方面的影响	16
三、利弊分析	16
第三章 新《中德税收协定》中学生条款存在的适用问题.....	17
第一节 条文解释问题.....	17
一、相关概念定义的缺位	17
二、与协定适用范围条款存在矛盾	18
第二节 判断标准的适用问题.....	19
一、停留目的判断标准不明确	19
二、接受款项目的判断标准不明确	21
三、款项来源地判断标准过于粗略	21
第四章 学生条款的相关案例研究	23
第一节 Qing Gang 案	23

一、Qing Gang 案的案情简介	23
二、Qing Gang 案的争议焦点及各方观点	24
三、Qing Gang 案的启示	25
第二节 Cecilia Wang 案	25
一、Cecilia Wang 案的案情简介	26
二、Cecilia Wang 案的争议焦点及各方观点	26
三、Cecilia Wang 案的启示	27
第五章 解决学生条款适用问题的建议	29
第一节 对相关概念进行定义	29
一、学生的定义	29
二、学徒的定义	30
第二节 对协定相关条文进行修改或者形成有效力的议定书	31
一、坚持不适用于双重非居民纳税人的方案	32
二、对适用范围条款进行修改的方案	32
三、评价	33
第三节 明晰停留目的判断标准	35
一、时间标准	35
二、居留意图标准	36
第四节 明确接受款项目的判断标准	36
一、金额标准	37
二、与款项支付人之间的人身经济关系标准	37
三、双重判断标准	38
第五节 细化款项来源地判断标准	39
结 语	41
参考文献	42

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 A Brief Introduction of Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties.....	3
Subchapter 1 The Definition of Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties	3
Subchapter 2 The Historic Background of Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties	3
Section 1 Student Article in Model Conventions	3
Section 2 Student Article in Tax Treaties	5
Subchapter 3 The Particularity of Student Article.....	5
Section 1 The Particularity of Student Article's Objectives	6
Section 2 The Particularity of Student Article's Nature.....	6
Chapter 2 Comparative Analysis of Student Articles in Old Tax Agreement between China and Germany and New Tax Agreement between China and Germany	8
Subchapter 1 Differences of Student Articles in Old Tax Agreement between China and Germany and New Tax Agreement between China and Germany and Causes of these Differences.....	8
Section 1 Differences of the Applicable Objects and The Causes of these Differences	9
Section 2 Differences of the Tax-exempt Status and The Causes of these Differences.....	11
Subchapter 2 The Impact of the Modified Student Article.....	15
Section 1 The Impact of Education and Culture Exchange.....	15
Section 2 The Impact of Application.....	16
Section 3 Analysis	16
Chapter 3 The Application Problems of Student Article in New Tax Agreement between China and Germany	17

Subchapter 1	The Applicable Problems of Explanation of Provisions ..	17
Section 1	Lack of Definition of Relevant Terms	17
Section 2	Contradiction between Student Article and Scope of The Convention Article.....	18
Subchapter 2	The Applicable Problems of Judging Criteria	19
Section 1	The Uncertainty of Judging Criteria of Staying Objectives ..	19
Section 2	The Uncertainty of Judging Criteria of Objectives of Receiving Payments	21
Section 3	The Uncertainty of Judging Criteria of Where the Payments Arise from.....	21
Chapter 4	Study of Relevant cases about Student Article.....	23
Subchapter 1	Qing Gang Case	23
Section 1	Brief Introduction of Qing Gang Case	23
Section 2	Issue of Qing Gang Case and Each Party's Argument.....	24
Section 3	Inspiration of Qing Gang Case	25
Subchapter 2	Ceilia Wang Case	25
Section 1	Brief Introduction of Ceilia Wang Case	26
Section 2	Issue of Ceilia Wang Case and Each Party's Argument.....	26
Section 3	Inspiration of Qing Gang Case	27
Chapter 5	Suggestion on Improvement of the Modified Student Article.....	29
Subchapter 1	Defining the Relevant Terms.....	29
Section 1	Definition of Student	29
Section 2	Definition of Business Apprentice.....	30
Subchapter 2	Modifying the Relevant Provisions or Signing a Protocol	31
Section 1	Insisting Strict Explanation Approach	32
Section 2	Modifying the Relevant Provisions Approach	32
Section 3	Judgement.....	33
Subchapter 3	Making the Judging Criteria of Staying Objectives Detailed.....	35
Section 1	Time Criteria.....	35
Section 2	Remaining Objective Criteria.....	36

Subchapter 4 Making the Judging Criteria of Objectives of Receiving Payments detailed	36
Section 1 Amount Criteria	37
Section 2 Relationship with Payer Criteria	37
Section 3 Double Criteria	38
Subchapter 5 Making the Judging Criteria of Where the Payments Arise from detailed	39
Conclusion.....	41
Bibliography	41

引言

选择《中德税收协定》中的学生条款作为研究对象的原因有三：第一，中德两国之间的文化教育交流日益频繁。教育国际化已经是一种全球无法回避的共同潮流、趋向与实践。根据德意志学术交流中心(DAAD)和高校信息中心(HIS)发布的年度报告《科学大都会 2013》(Wissenschaft weltoffen 2013)，中国留学生团体一直是德国高校最大的外国学生团体。世界各地前往德国学习的国际学生都是呈增长的态势，根据《科学大都会 2013》的统计数据，德国注册的大一新生中有十分之一来自中国，2011 年，共有 7,312 个中国人前往德国大学进行学习，同比增长 20%。^①中德两国之间留学生的人数不断增加。

第二，新《中德税收协定》中的学生条款研究具有一定的新颖性。2014 年中德之间重新签订了《中华人民共和国和德意志联邦共和国对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称新《中德税收协定》)，新《中德税收协定》对 1985 年《中华人民共和国和德意志联邦共和国关于对所得和财产避免双重征税和偷漏税的协定》(以下简称旧《中德税收协定》)的条款修改中，学生条款是一条变动较大的条款。这次修订的学生条款的主要内容，修订的原因以及修订后可能对中国和德国之间的知识经验交流造成何种影响是值得关注和研究的课题。

第三，新《中德税收协定》中学生条款的规定与《OECD 税收协定范本》以及大部分国家所规定的学生条款表述完全一致。而旧《中德税收协定》所规定的学生条款却与主流国际税收协定范本表述有所不同，因此对《中德税收协定》中学生条款的研究具有代表性和特殊性。

关于学生条款的研究现状，国内并没有对学生条款进行专门研究的成果，仅对某一双边税收协定或者某一税收协定范本有所研究，这种整体性的研究也鲜有涉及学生条款，即使偶有提及也是做一个概括性的介绍，或者对学生条款中的免税金额做出调整的建议。国外则有不少西方学者对税收协定中的学生条款有所研究。这些研究成果不仅包括对税收协定整体性梳理的论著，

^① DAAN, HIS.Wissenschaft weltoffen 2013[EB/OL].

<http://www.daad.org.cn/aktuelles/vorbericht-wissenschaft-weltoffen>, 2015-03-15.

还出现了针对学生条款的专门性论文，以及实践中出现的案例都极大地丰富了学生条款的内涵与适用问题。

笔者选择《中德税收协定》作为研究学生条款的切入点，对比新旧《中德税收协定》中学生条款的区别，分析其变化原因，这是现有文献缺乏的分析，同时尝试着提出适用学生条款的判断规则，应对新背景下适用“学生条款”可能出现的问题。

第一章 国际税收协定和协定范本中的学生条款概述

《中德税收协定》中的学生条款与其他国家之间的双边税收协定或者税收协定范本中的学生条款具有极大的相似性。因此探究国际税收协定中的学生条款，研究它们的历史沿革和共同特点，对正确理解《中德税收协定》中的学生条款十分重要。

第一节 国际税收协定和协定范本中学生条款的表现形式

国际税收协定中的学生条款的表现形式通常是协定中的某一独立的条款，如旧《中德税收协定》中的第 21 条就是一条标准的学生条款。当然在不少双边税收协定中，学生、学徒、教学人员和研究人员被放在同一条文中进行规制，如新《中德税收协定》中所示，客座教授、教师和学生都是《中德税收协定》中第 20 条的适用对象。而本文所讨论的学生条款是指适用对象限定为学生、学徒或者实习生的国际税收协定条款。

第二节 国际税收协定和协定范本中学生条款的历史沿革

主流观点认为对于避免国际双重征税而言，有关学生和学徒的条款不是税收协定的重点。据此，学生条款应该也出现的相对较晚。笔者原来也抱有这样的想法，认为学生条款应该出现在二战后，1963 年《关于对所得和财产避免双重征税协定范本草案》（以下简称“1963 年《OECD 税收协定范本》”）才是学生条款首次出现的国际税收协定范本。但是笔者在广泛地搜集资料之后发现并不是这样。^①

一、国际税收协定范本中的学生条款

当前国际税收协定范本中比较有影响力就是《OECD Model Tax Convention on Income and on Capital》（以下简称《OECD 税收协定范本》）和《United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and

^①主要依据 IBFD 数据库中的国际税收协定和国际税收协定范本进行统计。

Developing Countries》(以下简称《UN 税收协定范本》)。但是在它们之前也存在着诸如 1928 年《关于避免在与所得和财产征税有关的直接税方面的双重征税协定》，以及 1943 年《关于避免对所得双重征税的协定范本》(通常称为墨西哥范本)和 1946 年《关于避免对所得和财产双重征税的协定范本》(通常称为伦敦范本)等范本。^①

(一) 墨西哥范本和伦敦范本

墨西哥范本和伦敦范本是首次出现学生条款的国际税收协定范本。学生条款在墨西哥范本和伦敦范本的正文中是没有出现的，它体现在附随的议定书中。这两个议定书中关于学生所得的课税规定完全一致，墨西哥范本议定书的第 10 条和伦敦范本议定书的第 9 条规定，“来自缔约国一方的学生或者学徒居住在缔约国另一方，如果他们在缔约国另一方停留的目的仅仅是为了学习或者获得商业经验，那么他们从缔约国一方收到的为了维持他们生存和学习的汇款，缔约国另一方不得征税”在相应的注释中也对这条有所解释，但该解释主要是针对协定条文对私人养老金和年金的调整问题，学生条款只是顺带提及。^②其认为学生条款并没有在支付人所在国以及受益人所在国之间进行征税权的划分，只是要求学习培训所在国提供免税待遇。^③据此，自 1943 起，学生条款开始出现在国际税收协定范本中。

(二) 1963 年《OECD 税收协定范本》

虽然学生条款出现墨西哥范本和伦敦范本的议定书中，但是由于这两个范本没有得到各国的普遍接受和采用，所以影响力有限。二战后，经济合作与发展组织下设的税务委员会继承了研究修订新的协定范本方面的工作，并于 1963 年公布了由税收专家小组起草的 1963 年《OECD 税收协定范本》。1963 年《OECD 税收协定范本》是经合组织范本的第一个文本。这是学生条款首

^①廖益新.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.15-16.

^②HERM,MAREK.Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties [J].Intertax, 2004, (2) :316.

The protocol text of Art. X of the Mexico Model and Art. IX of London Model reads “Students and apprentices from one contracting State residing in the other contracting State exclusively for the purpose of study or for acquiring business experience shall not be taxable by the latter State in respect of remittances received by them from within the former State for the purpose of their maintenance or studies.”

^③The relevant part of the Commentary says :“the Mexico draft made private pensions and life annuities taxable according to the principle of taxation by origin in the country where the debtor has his fiscal domicile. This was in line with the rule adopted in Article IX of that draft as regards income from movable capital. In London draft private pensions and life annuities are made taxable in the country of fiscal domicile of the creditor, as in the case of interest from debts. In both drafts, Article X of the Protocol contains a special provision relating to the taxation of allowances of students and apprentices from one country who are staying in the other for their studies or training. These remittances are made exempt from taxation in the country where the beneficiaries are studying.”

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库